



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10865.722574/2011-87
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-007.154 – 2ª Turma
Sessão de 30 de agosto de 2018
Matéria IRPF
Recorrente MARCIO MILAN DE OLIVEIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007

IRPF. DECADÊNCIA. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE AÇÕES. PAGAMENTO FUTURO. MOMENTO DO FATO GERADOR. ART. 173, I DO CTN.

Nas vendas a prazo o fato gerador do Imposto de Renda se realiza com o efetivo pagamento da parcela acordada pelas partes, devendo este ser considerado como termo inicial para contagem do prazo decadencial. Hipótese em que o pagamento se operou em razão de operação futura de compensação de direito entre as partes.

Deixando o contribuinte de recolher o respectivo imposto deve-se aplicar a regra do art. 173, I do CTN haja vista a ausência de pagamento, ainda que parcial, do tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Patrícia da Silva, que lhe deu provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo.

Relatório

Contra o contribuinte foi lavrado auto de infração para cobrança de Imposto de Renda Pessoa Física, ano-calendário 2007. Foram apuradas duas infrações: omissão de rendimentos da atividade rural e omissão/apuração incorreta de ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos pelo Condomínio Agrícola Márcio Milan de Oliveira e Outros (MMO), visto que este cedeu à SAD (Sociedade Agrícola Dedini) os seus ativos e os direitos sobre contratos de parceria agrícola.

Consta das fls. 432 esclarecimentos prestados pela pessoa jurídica SAD em processo de fiscalização que deu origem ao presente lançamento:

Em resposta, datada de 13 de outubro de 2011, a fiscalizada informou:

"No ano-calendário de 2006, o condomínio de pessoas físicas denominado Márcio Milan de Oliveira e Outros ("MMO") transferiu a totalidade das suas atividades agrícolas para a SAD/ABAG. Nesse contexto, foram firmados os seguintes contratos:

1) Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Direitos e Obrigações e Outras Avenças, datado de 14 de novembro de 2006, com quatro aditivos (Docs. 1 a 5). Por meio desse contrato e respectivos aditivos, MMO cedeu para a SAD/ABAG todos os direitos e obrigações decorrentes dos instrumentos particulares de contrato de parceria agrícola e compra e venda de cana-de-açúcar que haviam sido firmados por MMO até então. Um exemplo de instrumento particular cujos direitos e obrigações foram objeto da cessão encontra-se anexo (Doc. 6). Como consequência da referida cessão de direitos e obrigações, com respectivos aditivos, a SAD/ABAG passou a dever para MMO o montante total de R\$ 286.350.739,85, a ser pago em parcelas, conforme termos e condições estipulados contratualmente.

2) Contrato de Cessão e Transferência de Ativos e Outras Avenças, datado de 1º de dezembro de 2006, com três aditivos (Docs. 7 a 10). Mediante tal contrato e respectivos aditivos, MMO cedeu e transferiu para a SAD/ABAG bens e direitos que compunham seu ativo imobilizado, contas a receber, ativo diferido, adiantamentos a fornecedores e estoques, conforme relação de bens e direitos constante dos anexos do contrato e aditivos. Em contrapartida à dita cessão e transferência de

ativos, a SAD/ABAG passou a dever para MMO o montante total de R\$ 37.136.933,13, a ser pago em parcelas, conforme termos e condições previstos no contrato.

Os passivos da Intimada em face de MMO acima especificados totalizavam o montante de R\$ 323.487.672,98. Os créditos detidos pela SAD/ABAG em face de MMO após os aumentos de capital descritos na resposta apresentada a esta fiscalização em 19 de setembro de 2011, no valor total de R\$ 270.847.073,86, foram utilizados para liquidar parcialmente esses passivos, mediante compensação.

Após o trâmite processual, a Delegacia de Julgamento, por unanimidade, rejeitou a arguição de nulidade e, quanto ao mérito, julgou procedente em parte a impugnação determinando a adequação da base de cálculo do contribuinte. Na oportunidade, foi julgada procedente a impugnação da pessoa jurídica apontada como responsável tributária, constante do Processo nº 13889.720028/2012-11.

Contra citada decisão foi apresentado recurso de ofício e também recurso voluntário. Ambas as partes, Fazenda Nacional e Contribuinte, apresentaram contrarrazões.

Em sessão realizada em 25.01.2016 a 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária converteu o julgamento em diligência determinando o encaminhado dos autos à Repartição Fiscal de origem, para que se procedesse com a intimação da empresa Abengoa Bioenergia Agroindústria Ltda acerca do resultado do julgamento que determinou sua exclusão do pólo passivo nos termos do acórdão nº 16-53.151.

Vencidos alguns incidentes, o processo foi novamente submetido a apreciação do Colegiado *a quo*. Nesta ocasião, acordaram os membros, por unanimidade de votos em 1) rejeitar as preliminares de nulidade do auto de infração por ausência de intimação do recorrente na fase de fiscalização; de vício no mandado de procedimento fiscal e de ausência de provas do fato jurídico tributário, referente à compensação, 2) considerar definitiva a exclusão do responsável tributário; 3) negar provimento ao recurso de ofício; e 4) negar provimento ao recurso voluntário em relação à omissão de rendimentos da atividade rural. No que tange a parte do lançamento onde se cobra o imposto de renda sobre o ganho de capital apurado, pelo voto de qualidade, o Colegiado negou provimento ao recurso voluntário.

O acórdão 2301-000.813 recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Ano-calendário: 2007

NULIDADES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Não se apresentando as causas elencadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, não há falar em nulidade no processo administrativo fiscal.

PRELIMINAR. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O Termo de Verificação Fiscal relata de forma clara e completa a descrição dos fatos, os procedimentos fiscais adotados, as verificações efetuadas, as conclusões obtidas e os fundamentos de fato e de direito em que se apoia a autuação.

O Mandado de Procedimento Fiscal é um instrumento interno de controle administrativo que não interfere na competência do Auditor-Fiscal para proceder ações fiscais ou constituir créditos tributários, porquanto essa competência é instituída por lei.

Não invalida o lançamento decorrente de revisão da declaração de ajuste anual a ausência de intimação prévia do contribuinte para prestar esclarecimentos.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL.

O parágrafo 4º, do art. 61, do Decreto nº 3.000/99 postergou o fato gerador da incidência do imposto, nos casos de alienações a prazo de produtos oriundos da atividade rural, de modo que tais vendas apenas serão consideradas receitas na data do seu efetivo recebimento (comprovado pelas compensações), alterando, por consequência, o momento do fato gerador.

IRPF GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE DIREITOS.

Nas vendas a prazo o fato gerador do Imposto de Renda se realiza com o efetivo pagamento da parcela acordada pelas partes, devendo este ser o momento para contagem do prazo decadencial. Se a extinção da obrigação se deu por compensação, sua data será considerada termo inicial do prazo decadencial.

Se os dispêndios realizados com a cultura em formação, cuja cessão de direitos é o objeto do ganho de capital, foram alocados como despesas da atividade rural, nos termos da legislação aplicável à tributação dessa atividade, não é possível considerá-los como custo na operação objeto do ganho de capital.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido em Parte

Cientificada a Fazenda Nacional, conforme petição de fls. 1.356, se manifesta pela não interposição de recurso.

Tempestivamente, o Contribuinte interpõe recurso especial de divergência o qual foi parcialmente conhecido, decisão ratificada pelo Presidente deste Conselho quando da apreciação do recurso de Agravo. A parte conhecida devolve a esta CSRF a discussão acerca da aplicação da regra decadencial ao ganho de capital. Citando como paradigmas os acórdãos 9202-00809 e 2801-003.557, a divergência foi assim esclarecida:

Em outras palavras, de acordo com o entendimento prevalecente na Turma, o ganho de capital supostamente auferido pelo Recorrente teria ocorrido na data da compensação dos créditos, pela SAD, dos débitos que detinha contra o condomínio MMO, o que ocorreu em 30/09/2007. Sob essa ótica, portanto, não teria

transcorrido o prazo decadencial para a Fazenda constituir o crédito tributário.

Segundo o voto vencedor, portanto, tratando-se de ganho de capital e incidência de IRPF, a data do fato gerador, e portanto do início do termo a quo do prazo decadencial para constituição de eventual crédito tributário, não se dá quando da celebração do negócio jurídico entre as partes, mas somente na data do efetivo pagamento da(s) parcela(s) acordada pelas partes, ou seja, do efetivo pagamento da avença.

Assim, no caso em tela e sob a ótica do voto vencedor, a data do fato gerador e o início do prazo decadencial não seria a data da celebração do Contrato de Cessão de Direitos e Obrigações, avaliado em R\$ 280.157.514,64, o que ocorreu em 14/11/2006, mas sim a data da compensação dos créditos, pela SAD, dos débitos que detinha contra o condomínio MMO, o que ocorreu em 30/09/2007, pois, segundo o referido voto vencedor integrante do acórdão recorrido, a jurisprudência deste Carf se assentou no sentido de que nas vendas a prazo o fato gerador do imposto sobre a renda se realiza com o efetivo pagamento da parcela acordada pelas partes, devendo este ser o momento para contagem do prazo decadencial.

Contrarrazões da Fazenda Nacional pugnando pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Relatora

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, haja vista comprovada divergência jurisprudencial no que tange a data de início do prazo decadencial nos lançamentos do Imposto de Renda Pessoa Física decorrente da omissão de ganho de capital em contrato cujo pagamento se dê de forma parcelada no tempo. Discute-se se o termo inicial da decadência seria a data da celebração do contrato de alienação das ações ou a data em que os valores foram recebidos em razão da compensação de obrigações entre as partes envolvidas.

Para elucidar a questão, necessariamente devemos fazer uma análise sobre qual é o fato gerador do Imposto Renda, para tanto transcrevemos o art. 43 do Código Tributário Nacional:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

A jurista Mary Elbe de Queiroz em artigo intitulado “Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – Tributação das Pessoas Físicas” (in Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Editora Forense 2006), muito bem explica o que seria essa 'aquisição da disponibilidade':

Já “disponibilidade” é palavra derivada do latim disponere, dispor, isto é, bens de que se pode dispor livremente, livres de qualquer desembargo. Caracteriza-se como a liberdade necessária à normalidade dos negócios, revelada por uma situação que possibilita ao titular poder dar destinação livre e imediata à renda ou provento percebido, não alcançado a disponibilidade apenas potencial. A disponibilidade poderá ser visualizada sob os aspectos econômicos, jurídico e financeiro.

Entende-se por “disponibilidade econômica” a percepção efetiva da renda ou provento. A aquisição se dá pelo fato material, independentemente da legalidade, ou não, do modo de obtenção. Portanto, a disponibilidade poderia ocorrer de forma não acolhida pela ordem jurídica.

Já a “disponibilidade jurídica” diz respeito à aquisição de um título jurídico que confira direito de percepção de um valor definido, ingresso de forma legal, no patrimônio. É a aquisição por meio de uma das formas legítimas e legais, de acordo com o direito. Pressupõe a disponibilidade econômica, enquanto a “disponibilidade financeira” é o ingresso físico do valor cuja disponibilidade econômica ou jurídica foi previamente adquirida. Nesse caso, existe a posse efetiva dos valores.

A legislação do Imposto sobre a Renda consagra e impõe, com relação às pessoas físicas, além da “disponibilidade econômica ou jurídica”, a exigência da real “disponibilidade financeira”, o chamado “regime de caixa”. Nesse caso, precisa haver o efetivo recebimento do numerário ou pagamento das despesas (o ingresso ou o desembolso de numerário), para que os respectivos valores sejam computados para efeito da incidência do imposto.

Percebe-se portanto que a regra matriz de incidência do imposto possui como critério material o efetivo recebimento do ganho pela pessoa física, não sendo possível tributar a mera expectativa de uma da disponibilidade econômica de valores decorrentes de negócios jurídicos, até porque em alguns casos esse recebimento simplesmente pode não ocorrer (hipótese de inadimplência do devedor).

Ao argumento acima acrescentamos o fato de que ter disponibilidade sobre algum bem é característica daquele que é proprietário da coisa, conforme preconiza o art. 1.228 do Código Civil, e ao tratarmos do ganho de capital, para delimitar o momento da aquisição dessa propriedade de proventos devemos observar a regra do art. 2º da Lei nº 7.713/88:

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Ora, o artigo deixa claro que no imposto de renda essa propriedade surge com o recebimento dos valores - com a percepção do ganho.

Assim, nos contratos a prazo o fato gerador do imposto de renda do ganho de capital (sujeito a tributação definitiva) somente se efetiva com o pagamento da respectiva parcela, momento em que são efetuados os cálculos para se chegar ao efetivo ganho e são essas datas que norteiam a contagem do prazo decadencial para eventual realização de lançamento de ofício pelo Fisco.

Muito se questiona se a norma do art. 31 da Instrução Normativa nº 81/2001 teria alterado o fato gerador do imposto em questão:

Art. 31. Nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

Parágrafo único. O imposto devido, relativo a cada parcela recebida, é apurado aplicando-se:

I - o percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e valor total da alienação sobre o valor da parcela recebida;

II - a alíquota de quinze por cento sobre o valor apurado na forma do inciso I.

A meu ver tal discussão não procede. Sabe-se que norma infralegal não tem o condão de alterar as regras e bases traçadas pelo CTN e por lei específica, ou seja, não pode uma norma regulamentar alterar os pilares da regra matriz de incidência do tributo, sob pena de ferir o Princípio da Legalidade.

Na verdade, considerando a mutabilidade das normas tributárias no Brasil, podemos interpretar o art. 31 da citada Instrução Normativa nº 84/01 como dispositivo que confere segurança jurídica aos contribuintes, pois ainda que as normas do imposto venham sofrer mudanças ao longo dos anos a fixação de um marco para apuração de eventual ganho de capital afasta qualquer elemento surpresa nos contratos com longo prazo de pagamento.

Portanto, se o imposto em questão possui como fato gerador a aquisição, econômica ou jurídica e financeira, de renda ou provento, e se nos casos de venda a prazo essa disponibilidade somente ocorre com o efetivo recebimento das parcelas de valores, deve -se tomar essas datas de pagamento como marco para contagem do prazo decadencial.

No presente caso, diante da matéria devolvida, devemos fixar como premissa a conclusão mantida pela turma a quo no sentido da ocorrência do pagamento futuro, este caracterizado pela operação de compensação realizada entre as partes envolvidas. Conforme exposto, o lançamento exige imposto de renda sobre o ganho de capital auferido pelo Contribuinte em decorrência da alienação de ações, o valor do ganho foi apurado a partir de

compensação realizada pelo adquirente haja vista que o mesmo era credor do contribuinte, a data deste pagamento/compensação foi 30.09.2007.

Neste cenário, considerando que o Recorrente foi intimado da lavratura do auto de infração em 28.11.2011, conforme consta de documento de e-fls. 464, aplicando-se ao caso o artigo 173, I do CTN haja vista a ausência de pagamento do imposto devemos concluir que o prazo decadencial tem seu termo inicial em 01.01.2008 (primeiro dia do exercício seguinte ao fato gerador/pagamento ocorrido em 30.09.2007), encerrando-se em 31.12.2012. Assim, deve-se afastar a decadência.

Curioso destacar que o próprio parecer jurídico juntado pelo Contribuinte às fls. 1225/1300 em tese concluiria pela inexistência da decadência, ainda que se considerasse como marco inicial a data da celebração do contratos. Toda argumentação teórica trazida pelos ilustrares juristas foi no sentido de se aplicar ao caso a regra do art. 173, I do CTN haja vista a inércia do contribuinte e ausência de pagamento, entretanto por um equívoco foi adotada como data da ciência do lançamento o dia 03.04.2012, o que não condiz com a realidade dos autos.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri